

Боднарюк І.Л.,

аспірант Львівської комерційної академії

НОРМАТИВНО-ПРАВОВІ АСПЕКТИ ДОСЛІДЖЕННЯ ВИТРАТ ТОРГОВЕЛЬНИХ ПІДПРИЄМСТВ

У статті досліджено міжнародні та національні нормативно-правові акти, що розкривають суть та методологічні аспекти формування витрат підприємств у бухгалтерському і податковому обліку.

In the article are investigated standard-legal sources that open methodological aspects of formation of costs of the enterprises in the accounting and tax account.

Вступ. Метою створення підприємства є отримання прибутку. Фінансовий же результат діяльності може виражатися і прибутком, і збитком, що визначаються зіставленням доходів та витрат. Дослідимо, як визначається суть витрат підприємства у нормативно-правовому контексті.

Аналіз останніх досліджень. Запровадження в Україні положень (стандартів) бухгалтерського обліку залишається предметом дискусій на сторінках різного роду вітчизняних видань вже понад 8 років. Найбільш критичному аналізу підлягає Положення (стандарт) бухгалтерського обліку (П(С)БО) 16 “Витрати”, який визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства та її розкриття у фінансовій звітності.

Так, М. Чумаченко та І. Белоусова, проаналізувавши нормативно-правові джерела, що регулюють принципи формування і відображення в обліку витрат, дійшли висновку, що: “У П(С)БО 16 “Витрати” викладені трактування, які не сприяють підвищенню рівня економічної роботи на підприємствах; низка пропозицій П(С)БО 16 “Витрати” протирічають положенням Закону України “Про бухгалтерський облік і фінансову звітність”; враховуючи відсутність у Міжнародних стандартах бухгалтерського обліку стандарту “Витрати” доцільно відмінити П(С)БО 16 “Витрати”...” [10, с. 16].

Опонуючи попереднім авторам С. Голов, що брав безпосередню участь у розробці національних стандартів бухгалтерського обліку і фінансової звітності, зазначає, що: “П(С)БО 16 “Витрати” ґрунтується на положенні МСБО 2 “Запаси” і забезпечує визначення собівартості запасів згідно з Міжнародними стандартами фінансової звітності; досвід застосування П(С)БО 16 “Витрати” на українських підприємствах свідчить, що це Положення сприяє економічній роботі і не обмежує можливість отримання додаткової інформації про витрати для цілей управління; П(С)БО 16 “Витрати” не суперечить Закону України “Про бухгалтерський облік і фінансову звітність...” [7, с. 9].

Більш виважену позицію щодо дослідження і розкриття суті витрат відповідно до національних та міжнародних стандартів бухгалтерського обліку займає Лахтіонова Л.А., яка проводить паралелі між міжнародними та вітчизняними стандартами обліку, і дає останнім позитивну оцінку: “Враховуючи головну роль величини витрат при визначенні фінансового результату діяльності суб’єктів господарювання, правильним шляхом пішла вітчизняна школа бухгалтерського обліку, розробивши окремий стандарт “Витрати” [8, с. 74].

Постановка завдання. Викладене вище зумовлює необхідність постановки і вирішення таких завдань:

- дослідити нормативно-правові джерела, які розкривають не тільки методологічні аспекти формування витрат у бухгалтерському обліку, а й податкові аспекти розкриття їх суті, зокрема у торгівлі;
- проаналізувати проведені вітчизняними науковцями дослідження нормативно-правових актів щодо розкриття суті витрат;
- сформулювати власне наукове бачення суті торговельних витрат на підставі проведеного аналізу міжнародних та національних нормативно-правових джерел.

Результати досліджень. Національні стандарти бухгалтерського обліку ґрунтуються на основі міжнародних (рис. 1).

У міжнародних стандартах бухгалтерського обліку визначено, що “витрати – це зменшення економічних вигод протягом облікового періоду у вигляді вибуття чи амортизації активів або у вигляді виникнення зобов’язань, результатом якого є зменшення капіталу, за винятком зменшення, пов’язаного з виплатами учасникам” [1].

Згідно із П(С)БО 3 “Звіт про фінансові результати”, “витрати – це зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов’язань, які призводять до зменшення

власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власниками)” [4].

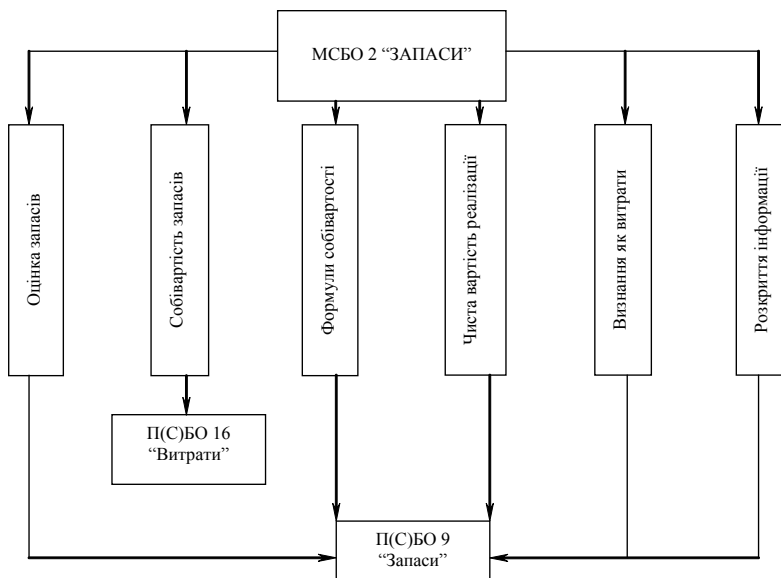


Рис. 1. Схема взаємозв'язку положень МСБО та національних П(С)БО

Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 “Витрати” визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства та її розкриття у фінансовій звітності [5]. У Положенні зазначено, що витрати, пов'язані з операційною діяльністю, які не включаються до собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг), поділяються на адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати. До адміністративних витрат належать загальногосподарські витрати, спрямовані на обслуговування та управління підприємством. Витрати на збут включають витрати, пов'язані з реалізацією (збутом) продукції (товарів, робіт, послуг). До складу витрат на збут у торговельних організаціях включаються витрати обігу, за винятком адміністративних витрат, інших операційних витрат і фінансових витрат.

До інших операційних витрат включаються: витрати на дослідження та розробки; собівартість реалізованої іноземної ва-

люти плюс витрати, пов'язані з продажем іноземної валюти; собівартість реалізованих виробничих запасів за їх обліковою вартістю та витрат, пов'язаних з їх реалізацією; сума безнадійної дебіторської заборгованості та відрахування до резерву сумнівних боргів; втрати від операційної курсової різниці; втрати від знецінення запасів; нестачі й втрати від псування цінностей; визнані штрафи, пеня, неустойка; витрати на утримання об'єктів соціально-культурного призначення; інші витрати операційної діяльності.

Фактично П(С)БО 16 “Витрати” забезпечує необхідність розкриття витрат у фінансовій звітності, проте не забезпечує потреби керівництва в інформації для забезпечення ефективного управління підприємством. Така невідповідність методології формування і обліку витрат потребам управління обумовлена швидкими темпами розробки національних стандартів бухгалтерського обліку, із застосуванням швидше формального підходу щодо відповідності їх міжнародним стандартам, без проведення попередньої ґрунтовної науково-дослідної роботи.

Методичними рекомендаціями з формування складу витрат та порядку їх планування в торговельній діяльності поточні витрати підприємства торгівлі визначаються як “грошове відбиття витрат живої та уречевленої праці на здійснення поточної торговельно-виробничої діяльності підприємства, що за натурально-речовим складом становлять спожиту частину матеріальних, нематеріальних, трудових та фінансових ресурсів” [6]. У пункті 5 Методичних рекомендацій зазначається, що до складу поточних витрат підприємства торгівлі входять витрати обігу – представлені в грошовій формі витрати підприємства на здійснення процесу реалізації товарів, які складають за своєю суттю собівартість послуг з доведення товарів від виробника до споживача та пов'язаних із зміною форм вартості. До складу витрат обігу включають операційні витрати, транспортно-заготівельні витрати, які припадають на реалізовані товари та відсотки за кредит, що належать до витрат фінансової діяльності.

Податкові аспекти витрат торговельних підприємств регулюються Законом України “Про оподаткування прибутку підприємств” від 22 травня 1997 р. Згідно із ст. 5.1, “валові витрати виробництва та обігу (далі – валові витрати) – сума будь-яких витрат платника податку у грошовій, матеріальній або нематеріальній формах, здійснюваних як компенсація вартості товарів (робіт, послуг), які придбаваються (виготовляються) таким платником податку для їх подальшого використання у власній господарській діяльності” [2].

До складу валових витрат включаються: суми будь-яких витрат, сплачених (нарахованих) протягом звітного періоду, у зв'язку з підготовкою, організацією, веденням виробництва, продажем продукції (робіт, послуг) і охороною праці; суми коштів або вартість товарів (робіт, послуг), добровільно перераховані (передані) протягом звітного року до Державного бюджету України або бюджетів місцевого самоврядування; суми внесених (нарахованих) податків, зборів (обов'язкових платежів), суми витрат, не віднесені до складу валових витрат минулих звітних податкових періодів у зв'язку з втратою, знищенням або зіпсуттям документів, установлених правилами податкового обліку; суми витрат, не враховані у минулих податкових періодах у зв'язку з допущенням помилок та виявлених у звітному податковому періоді у розрахунку податкового зобов'язання; суми безнадійної заборгованості в частині, що не була віднесена до валових витрат; суми витрат, пов'язаних із поліпшенням основних фондів, та суми перевищення балансової вартості основних фондів і нематеріальних активів над вартістю їх продажу.

Таким чином, законодавчо-нормативні акти виділяють наступні поняття: “поточні витрати”, “витрати обігу”, “операційні витрати”. Проте ці тлумачення є не зовсім скоординованими. Згідно із методичними рекомендаціями, операційні витрати належать до складу витрат обігу. П(С)БО 16 “Витрати” включає до свого складу витрати обігу у торговельних організаціях, за винятком адміністративних витрат, інших операційних витрат і фінансових витрат до складу витрат на збут. У П(С)БО 3 “Звіт про фінансові результати” поняття “витрат обігу” як такого немає взагалі. Крім того, невідповідність є і у тому, що транспортно-заготівельні витрати включаються до купівельної вартості товарів згідно з П(С)БО 16 “Витрати”, а за Методичними рекомендаціями транспортно-заготівельні витрати, що припадають на реалізовані товари, включено до витрат обігу.

Висновки. Вважаємо за необхідне привести у відповідність поняття “витрати” у законодавчо-нормативній базі. На нашу думку, поняття “витрати обігу” варто застосовувати лише для характеристики величини і рівня витрат торгівлі, як галузі сфери обігу. Поточні витрати варто визначати як витрати звітного періоду для усіх видів звичайної та надзвичайної діяльності.

Необхідним також вбачаємо доопрацювання П(С)БО 16 “Витрати” у напрямі їх орієнтації на формування необхідної інформації щодо витрат потребам обліку, аналізу і управління, а не лише потреби формування фінансової звітності на підприємстві.

Доцільно також проаналізувати усі чинні П(С)БО та простежити їх вплив на економічний стан підприємств. Відповідно до результатів дослідження, внести до нормативно-правових актів необхідні зміни та корективи. До процесу дослідження, на нашу думку, варто залучити професорсько-викладацький склад кафедр бухгалтерського обліку вищих навчальних закладів та головних бухгалтерів підприємств. Це дасть змогу побудувати в перспективі гнучку систему формування інформації про витрати в бухгалтерському обліку для цілей управління, на противагучинній уніфікованій системі, орієнтованій лише на фінансову звітність.

Література

1. Концептуальна основа складання та подання фінансових звітів. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку 1997 р. Комітет із міжнародних стандартів бухгалтерського обліку.
2. Закон України “Про оподаткування прибутку підприємства” від 28 грудня 1994 року, № 334/94-ВР.
3. Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” від 16 липня 1999 року № 996-XIV.
4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 3 “Звіт про фінансові результати”, затверджено Наказом Міністерства фінансів України від 31 березня 1999 № 87.
5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку “Витрати”, затверджено Наказом Міністерства фінансів України від 31 грудня 1999 р. № 318.
6. Методичні рекомендації з формування складу витрат та порядку їх планування в торговельній діяльності, затверджено наказом Міністерства економіки та з питань Європейської інтеграції України від 22 травня 2002 р. № 145.
7. Голов С. Чи перешкоджає П(С)БО 16 “Витрати” економічній роботі на підприємстві? // Бухгалтерський облік і аудит, 2007. – № 5. – С. 3-10.
8. Лахтіонова Л.А. Поняття категорії “витрати” відповідно до національних стандартів бухгалтерського обліку і міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності // Фінанси України, 2006. – № 8. – С. 68-74.
9. Чумаченко М., Белоусова І. П(С)БО 16 “Витрати” таки перешкоджає економічній роботі на підприємстві // Бухгалтерський облік і аудит, 2007. – № 10. – С. 3-10.
10. Чумаченко М., Белоусова І. Економічна робота на підприємстві та П(С)БО 16 “Витрати” // Бухгалтерський облік і аудит, 2007. – № 3. – С. 13-16.